

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalouden koulutusohjelma

Taloushallinto

2015

Tiina Santaharju

# KONSERNIN SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI



**TURUN AMMATTIKORKEAKOULU**  
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Tiina Santaharju

## KONSERNIN SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI

Opinnäytetyö tehtiin toimeksiantona suomalaiselle teollisuusyritykselle, joka on osa kansainvälistä konsernia. Tavoitteena oli varmistaa, että toimeksiantajan siirtohinnoittelua koskeva dokumentaatio täyttää Verohallinnon vaatimukset. Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan toisistaan riippuvaisten osapuolten välisten liiketoimien hinnoittelua. Lähtökohtana oli olemassa oleva dokumentointi vuosilta 2012 ja 2013.

Siirtohinnoittelun teoriaa tutkittiin tutustumalla sekä kansalliseen että kansainväliseen säädäntöön ja ohjeistuksiin. Keskeisenä kansallisena säädöksenä oli laki verotusmenettelystä. Lain lisäksi keskeisinä lähteinä käytettiin Verohallinnon ohjeita siirtohinnoittelun dokumentoinnista ja Editan vuonna 2012 julkaisemaa teosta Siirtohinnoittelu käytännössä. Aiemmin laaditusta dokumentoinnista oli käytössä toimeksiantajan tilintarkastajien lausunto, jota hyödynnettiin prosessissa.

Tämän opinnäytetyön tuloksena päivitettiin toimeksiantajan dokumentointi vuosilta 2012 ja 2013. Dokumentointitapaa yhdenmukaistettiin ja muokattiin. Dokumentoinnista luotiin sähköinen kansiomalli, jossa jokaiselle dokumentoinnin osalle on oma kansionsa. Malli otetaan toimeksiantajayrityksessä käyttöön välittömästi vuoden 2014 tilinpäätöksen jälkeen. Projektin tuloksena huomattiin, että dokumentointi on luontevaa laatia heti tilinpäätöksen valmistuttua siitä huolimatta, että se on esitettävä vasta Verohallinnon sitä pyydettyä. Jälkikäteen näin kattavan dokumentoinnin luominen on huomattavasti työläämpää. Opinnäytetyöhön liittyy erillisenä osana toimeksiantajalle tehty dokumentaatio, joka on kaikilta osin salainen. Myös osa laadintaprosessikuvauksesta on salaista.

Täydellisen dokumentaation kokoaminen osoittautui haastavaksi, koska ohjeistukset ja säädökset eivät anna suoraa vastausta siihen, millainen on hyväksyttävä dokumentointi. Vähimmäisvaatimukset oli selkeästi mainittu, mutta teoksista ja artikkeleista kävi ilmi, että siirtohinnoittelu on tulkinnanvarainen aihealue, ja sen dokumentointia on arvioitava aina tapauskohtaisesti.

### ASIASANAT:

markkinaehtoperiaate, siirtohinnoittelu, siirtohinnoitteludokumentointi, verotusmenettely

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business Administration | Financial Management

2015 | 45

Instructor: Pirjo Varanka

Tiina Santaharju

# TRANSFER PRICING DOCUMENTATION OF A GROUP

The thesis was made as a commission of a Finnish manufacturing company, which is a part of a multinational group. The purpose was to ensure that the transfer pricing documentation will meet tax authorities' requirements. Transfer pricing means the setting of the price for transactions between related entities.

The theory of transfer pricing was examined by getting familiar with international and national laws and instructions. The main source was the act on taxation procedure. In addition, the instructions of tax authorities and commentary books were used to help understanding the subject. A statement of the already existing documentation by the company's auditors was also available.

As a result of the thesis, the documentations of the years 2012 and 2013 were updated and an electronic form of the documentation, which the company can easily utilize in the future, was created. The procedure of the documentation was standardized and modified to meet the requirements better than before. The model is adopted right after the closing of the accounts of 2014. During the project it was noticed that it would be easier to create the documentation immediately after the year's closing. It would be arduous to create such a comprehensive documentation afterwards. The transfer pricing documentation and part of the process description are confidential.

The compilation of a complete documentation turned out to be difficult, because the instructions and laws don't give a clear answer to what kind of documentation is acceptable. The minimum requirements were clearly described but it turned out that transfer pricing is an ambiguous topic and the documentation must always be evaluated case-by-case.

## KEYWORDS:

transfer pricing, transfer pricing documentation, taxation procedure

# SISÄLTÖ

<b>1 JOHDANTO</b>	<b>6</b>
<b>2 SIIRTOHINNOITTELU JA SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI</b>	<b>8</b>
2.1 Kansainvälinen sääntely ja ohjeistus	8
2.1.1 OECD:n ohjeistus ja BEPS-hanke	9
2.1.2 Euroopan unionin ohjeistus	13
2.2 Kansallinen sääntely ja ohjeistus	16
2.2.1 Etuyhteys, siirtohinnoitteluoikaisu ja veronkorotus	16
2.2.2 Ajankohtaisia oikeustapauksia siirtohinnoittelusta	19
2.2.3 Dokumentoinnin tarkoitus ja dokumentointivelvollisuus	21
2.2.4 Suomen lainsäädännön mukainen dokumentointi	22
2.2.5 Liiketoimien dokumentointiprosessi	24
<b>3 TOIMINTAYMPÄRISTÖ JA DOKUMENTOINNIN LAADINTAPROSESSI</b>	<b>29</b>
3.1 Toimeksiantajan liiketoimintaympäristö	29
3.2 Salainen	33
3.3 Dokumentoinnin laadintaprosessi	36
3.3.1 Toimintoarviointi	38
3.3.2 Vertailuarviointi ja siirtohinnoittelumenetelmän valinta	41
<b>4 YHTEENVETO</b>	<b>42</b>
<b>LÄHTEET</b>	<b>44</b>

## KUVIOT

Kuvio 1. Dokumentointiprosessin kulku.	25
Kuvio 2. Konsernirakenne. (mukaillen RKW:n yritysesitystä 2014.)	30
Kuvio 6. Dokumentointiprosessin aikataulu ja vaiheet.	37

## TAULUKOT

Taulukko 1. Toimintojen jakautuminen osapuolien välillä.	39
Taulukko 2. Riskien jakautuminen osapuolten välillä.	40
Taulukko 3. Omaisuuden jakautuminen osapuolten välillä.	40

# 1 JOHDANTO

Yritystoiminta on vuosien kuluessa kansainvälistynyt. Yritysrakenteet ovat monimutkaistuneet ja markkinat levittäytyneet maailmanlaajuisiksi. Kaupan esteitä on poistettu sopimuksilla, ja tämä on lisännyt kansainvälisen liiketoiminnan määrää. Yritykset ovat yhä useammin osa suurempaa konsernia, joka saattaa olla levittänyt useammalle mantereelle. Konserniyritysten sisäisten liiketapahtumien muutokset vaikuttavat niiden tulonmuodostukseen. Varsinkin silloin, kun konsernin sisäisiä liiketapahtumia tehdään valtioiden rajojen yli, on otettava huomioon hinnoittelukysymykset. Tähän liittyy **siirtohinnoittelu**, jolla tarkoitetaan juuri **toisistaan riippuvaisten osapuolten välisten liiketoimien hinnoittelua**. Verosuunnittelulla sekä ihanteellisella siirtohinnoittelulla pyritään saavuttamaan verosäästöjä sekä liiketoiminnallisia etuja. Valtioiden veroviranomaiset valvovat, ettei tuloa siirretä vastoin hyvää tapaa olevien siirtohintojen avulla valtiosta toiseen kevyemmän verotuksen perässä. (Jaakkola ym. 2012, 19; Mehtonen 2005, 35–38.)

Siirtohinnoittelu on ollut näkyvästi esillä talousuutisissa parin viime vuoden aikana. Suomessa esimerkiksi Nokian Renkaat sekä Fortum ovat joutuneet Verohallinnon tarkastusten kohteeksi konsernin sisäisten, valtioiden rajat ylittävien toimien takia. Verohallinto on tulkinut yritysten sisäisiä liiketapahtumia ja niiden dokumentointia yritysten dokumentoinnista poikkeavalla tavalla.

Aiheena siirtohinnoittelu on ajankohtainen ja samalla erittäin haastava, koska kyseessä on kansainvälinen, valtioiden rajat ylittävä liiketoiminta erilaisine säädöksineen. Tutkimusten mukaan yli puolet maailman kaupasta on kansainvälisten konsernien sisäistä kauppaa (Laaksonen & Anttila 2007, 31).

Opinnäytetyön toimeksiantajana on porilainen RKW Finland Oy, joka on osa kansainvälistä RKW SE -konsernia. Tarkoituksena on päivittää ja selkeyttää yrityksen siirtohinnoittelun dokumentointi Verohallinnon vaatimukset täyttäväksi. Lähtökohtana on jo olemassa oleva dokumentointiaineisto vuosilta 2012 ja 2013. Verotusmenettelylain 56§:n mukaan verotuksen oikaisu on mahdollista tehdä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden

alusta (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558). Esimerkiksi vuoden 2012 siirtohinnoitteludokumentointia voidaan joutua tarkentamaan ja esittelemään Verohallinnolle vielä vuonna 2017.

Teoria on koottu erilaisten siirtohinnoittelua ja sen dokumentointia selittävien teosten sekä lainsäädännön ja ohjeistusten avulla. Keskeisiä lähteitä opinnäytetyössä ovat laki verotusmenettelystä, Verohallinnon siirtohinnoitteludokumentoinnin ohjeistus ja Jaakkolan ym. (2012) teos Siirtohinnoittelu käytännössä. Tämän lisäksi opinnäytetyössä käytetään muitakin asiantuntijoiden julkaisemia kirjoja ja artikkeleita. Niitä ovat muun muassa Elinkeinoverotus 2013, Konsernin verosuunnittelu, Siirtohinnoittelu ja Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Siirtohinnoittelu käytännössä -kirjaa on käytetty lähteenä, koska se on uusin ja kattavin saatavilla ollut teos.

Teoriassa käytettyjen lähteiden lisäksi siirtohinnoittelun dokumentoinnin apuna käytetään konsernin omia siirtohinnoitteluohteja. Yhtenäinen dokumentaatio kootaan ja muokataan erillisistä jo olemassa olevista dokumenteista ja tiedoista. Lisäksi luodaan tarvittaessa uusia tarkentavia dokumentteja. Yrityksen dokumentointiin tarvittavat tiedot on kerätty yhdessä toimeksiantajan kanssa.

Teoriaosassa käsitellään siirtohinnoittelun taustaa, siirtohinnoittelun ja sen dokumentaation ohjeistuksia sekä kansallista lakia verotusmenettelystä. Lisäksi teoriaosassa kuvataan ohjeistusten mukaista dokumentointiprosessia. Jotta voi ymmärtää dokumentoinnin tarpeen, on ymmärrettävä, mitä siirtohinnoittelu on. Siksi siirtohinnoittelua kuvataan tarkemmin, eikä vain dokumentoinnin ohjeistuksen osalta. Tämän tarkastelun avulla pyritään löytämään vaatimukset dokumentoinnin oikeanmukaisen sisällön luomiseen.

Käytännön osassa kuvataan dokumentointiprosessin kulku aikajärjestyksessä. Koska toimeksiantajalle laadittu siirtohinnoitteludokumentointi on salainen, opinnäytetyössä keskitytään havainnollistamaan dokumentoinnin laadinnan eteneminen prosessikuvauksena. Näin lukija saa käsityksen siitä, miten dokumentointi tehtiin.

## 2 SIIRTOHINNOITTELU JA SIIRTOHINNOITTELUN DOKUMENTOINTI

Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan hinnoittelua, jota toisiinsa etuyhteydessä olevat osapuolet käyttävät keskinäisissä liiketoimissaan. Etuyhteydestä on kyse, kun toisella osapuolella on määräysvalta toiseen osapuoleen, tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä sen lähipiirin kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Käytännössä siirtohinnoittelulla tarkoitetaan samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen välisiä toimia, joihin ulkoinen markkinatilanne ei vaikuta samalla tavalla kuin riippumattomien osapuolten hinnoitteluun. (Jaakkola ym. 2012, 21.)

Siirtohinnoittelun merkitys korostuu kansainvälisessä verotuksessa, koska konsernin sisäisten liiketoimien hinnoittelulla on vaikutusta siihen, mihin konserniyhtiöön ja valtioon verotettava tulo kertyy (Laaksonen & Anttila 2007, 31). Peruseriaatteena on markkinaehtoisuus. Etuyhteydessä toisiinsa olevien on keskinäisissä liiketoimissaan noudatettava ehtoja, joita toisistaan riippumattomat yhteisöt olisivat vastaavissa olosuhteissa käyttäneet. (Jaakkola ym. 2012, 26.)

Siirtohinnoittelun dokumentoinnissa on kyse verovelvollisen laatimista asiakirjoista, joista käy ilmi yrityksen siirtohinnoittelun periaatteet ja markkinaehtoisuus (Jaakkola ym. 2012, 21). Tällä dokumentilla todennetaan verottajalle, että siirtohinnoittelu on lainmukaista.

### 2.1 Kansainvälinen sääntely ja ohjeistus

Ensimmäiset siirtohinnoittelusäädökset tulivat voimaan 1900-luvun alkupuolella, Isossa-Britanniassa vuonna 1915 ja Yhdysvalloissa kahta vuotta myöhemmin. Jo tuolloin oli huoli siitä, että hintojen tarkoituksellisella korjaamisella verotuloja siirrettäisiin maihin, joissa olisi alhaisempi verokanta. Valtiot ovat solmineet toisensa kanssa verosopimuksia, joissa ne jakavat verotusoikeuttaan tilanteissa, joissa verovelvollinen saa tuloa eri maasta, kuin missä on verotusvelvollinen.



Verosopimuksilla pyritään ehkäisemään kahdenkertaista verotusta. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen yhteisön (Organisation for Economic Co-operation and Development), eli OECD:n, malliverosopimus on ollut perustana valtioiden välisille verosopimuksille. (Jaakkola ym. 2012, 24.)

OECD on ollut keskeinen toimija siirtohinnoittelua säädettyäessä. OECD:n ensimmäinen siirtohinnoittelua koskeva raportti julkaistiin 1979. Ensimmäinen täysin uusittu ohjeistus julkaistiin 1995, ja vuonna 2010 ohjeistusta uusittiin ja päivitettiin toisen kerran. (Jaakkola ym. 2012, 46; Karjalainen & Raunio 2007, 14.) Vuoden 1995 ohjeet ovat pohjana monen maan kansalliselle lainsäädännölle, ja näin ollen lait mukailevat useassa maassa OECD:n ohjeistusta (Jaakkola ym. 2012, 47).

Tämän lisäksi myös Euroopan unionin (EU) siirtohinnoittelufoorumi on laatinut omat menettelyohjeensa pyrkien näin yhdenmukaistamaan alueensa lainsäädäntöä (Engblom ym. 2013, 566). Näiden molempien kansainvälisten ohjeiden olemassaolo on turvannut sen, että siirtohinnoittelussa käytetään monikansallisia standardeja kansallisen sääntelyn lisänä, ja näin sääntely pysynee maailmanlaajuisesti yhteneväisenä. On kuitenkin huomattava, että Suomen veroviranomaiset eivät voi saada laajempaa verotusvaltaa, kuin mitä kansallisessa lainsäädännössä annetaan (Karjalainen & Raunio 2007, 20).

### 2.1.1 OECD:n ohjeistus ja BEPS-hanke

Tätä opinnäytetyötä varten ei ollut mahdollisuutta saada OECD:n alkuperäisiä ohjeita lähdeaineistoksi. Opinnäytetyössä käytetään artikkeleita ja kommentaariateoksia, joissa on selitetty OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ja BEPS-hankkeen sisältöä ja tulkintaa.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet ovat olleet vaikuttamassa usean maan lainsäädäntöön ja käytäntöihin. Ohjeet on hyväksytty laajasti hyvän tavan mukaisen siirtohinnoittelun perustaksi. Ohjeet eivät kuitenkaan ole sitovia oikeuslähteitä Suomessa, eikä niihin viitata lähteenä oikeustapauksissa. Kuitenkin verotusmenettelylain dokumentointisäännösten tulkinnassa ohjeilla on merkitystä. (Engblom ym. 2013, 567.)

Ensimmäisenä ohjeissa puhutaan markkinaehtoperiaatteesta, joka onkin ohjeiden peruspilari. Tämän jälkeen ohjeistuksessa puhutaan siirtohinnoittelumenetelmistä, joita on viisi erilaista. Lisäksi ohjeita on hallinnollisista menettelytavoista, dokumentoinnista, aineettomasta omaisuudesta, sisäisistä palveluista, kustannustenjakojärjestelmistä ja konsernin sisäisistä uudelleenjärjestelyistä. (Jaakkola ym. 2012, 48–54.)

OECD:n siirtohinnoittelumenetelmät on jaettu yleisesti niin sanottuihin ensisijaisiin menetelmiin ja toissijaisiin, eli liiketoimivoittomenetelmiin. Kuitenkin vuoden 2010 ohjeistusten päivittämisen jälkeen luovuttiin jaosta ja keskinäisestä paremmuusjärjestyksestä. (Kukkonen & Walden 2010, 192; Engblom ym. 2013, 568.)

Menetelmiä ovat

- 1) markkinahintavertailumenetelmä
- 2) jälleenmyyntihintamenetelmä
- 3) kustannusvoittolisämenetelmä
- 4) liiketoiminettomarginaalimenetelmä sekä
- 5) voitonjakamismenetelmä.

Nämä kaikki menetelmät ovat hyväksytyjä tapoja, jos ne soveltuvat parhaiten markkinaehtoisuuden todentamiseen. Useampaa menetelmää voidaan käyttää samanaikaisesti todentamaan käytettyjen hintojen olevan markkinaehtoisia. (Kukkonen & Walden 2010, 192–193.)

*Markkinahintavertailumenetelmä* on OECD:n suosittama menetelmä hintojen asettamiseen. Tässä menetelmässä yritysten käyttämiä sisäisiä hintoja verrataan ulkopuolisten riippumattomien yritysten hintoihin tai konsernin ja riippumattoman osapuolen käyttämiin hintoihin verrattavissa liiketoimissa. Haastavaksi menetelmän tekee se, että markkinoiden, tuotteen, myyntivolyymien ja muiden olosuhteiden tulisi olla todella lähellä vertailtavaa liiketoimea. (Jaakkola ym. 2012, 48–49.)

Vertailukelpoisten ja riippumattomien hintojen tunnistaminen voi olla monimutkaista. OECD:n periaatteita noudattaen vertailukelpoisuus täyttyy, jos toinen seuraavista ehdoista toteutuu:

1. mikään vertailtavien liiketoimien tai liiketoimet tekevien yritysten välinen ero ei voisi olennaisesti vaikuttaa hintaan avoimilla markkinoilla, tai
2. kohtuullisen tarkkoja oikaisuja voidaan tehdä tällaisten erojen olennaisten vaikutusten poistamiseksi. (Kukkonen & Walden 2010, 194.)

*Jälleenmyyntihintamenetelmän* mukaan markkinaehtoinen hinta muodostuu, kun tuotteen lopullisesta jälleenmyyntihinnasta vähennetään normaali jälleenmyyjälle kuuluva kate. Menetelmä tulee kyseeseen vain silloin, jos jälleenmyyjänä toimiva konserniyhtiö ei tuota tuotteelle merkittävää lisäarvoa ennen myyntiä ulkopuoliselle. Katteen suuruus määräytyy toimintojen ja riskien perusteella. (Jaakkola ym. 2012, 49.) Vertailukelpoisuutta tarkastellaan samoin OECD:n periaattein kuin markkinahintavertailuperiaatteessa (Kukkonen & Walden 2010, 195).

*Kustannusvoittolisämenetelmällä* tarkoitetaan sitä, että tuotteiden ja palveluiden siirtohinta muodostuu, kun kustannuksiin lisätään tarkoituksenmukaisen voittolisä. Merkittävää on oikea kustannuspohja ja todenmukainen voittolisä. (Jaakkola ym. 2012, 49.) Välittömien kustannusten lisäksi suoritteelle kohdistetaan laskennallinen osa yrityksen muista liikekustannuksista. Oikeanlainen voittolisä on ensisijaisesti sama kate, jonka yritys saa toimiessaan vastaavassa tilanteessa riippumattomien yritysten kanssa. Vertailukelpoisuutta mietittäessä on huomioitava kustannusrakenteeseen liittyvät kysymykset. (Kukkonen & Walden 2010, 198–199.)

*Liiketoimintanettomarginaalimenetelmässä* vertaillaan erilaisia tunnuslukuja, joilla yritetään määrittää yrityksen toimintojen nettotuotto liiketoiminnoittain ja verrata sitä riippumattomien yritysten vastaavissa tilanteissa saamaan nettotuottoon. Vertailtavia tunnuslukuja voivat olla esimerkiksi liikevoittomarginaali, pääomantuottoprosentti ja kokonaiskustannusten päälle saatu voittolisä. Tällainen vertailu riippumattomiin osapuoliin poistaa kustannusvaihtelun vaikutuksen,

mutta nettotuottoon vaikuttavat monet muutkin tekijät, jotka saattavat vääristää vertailua. (Jaakkola ym. 2012, 49.)

*Voitonjakamismenetelmässä* määritellään etuyhteydessä olevien yritysten välisestä liiketoimista syntynyt voitto. Tämä voitto jaetaan osapuolille niin kuin riippumattomat yritykset vastaavassa tilanteessa voiton jakaisivat. Tilanne vaatii toimintoarvioinnin, jossa määritellään molempien käyttämä omaisuus sekä riskit ja toiminnot. (Jaakkola ym. 2012, 49.)

Näitä siirtohinnoittelumenetelmiä käytetään konsernin sisäisten liiketapatumien markkinaehtoisuuden arviointiin. Yritysten ei tarvitse käyttää kyseisiä menetelmiä siirtohintoja asetettaessa, vaan tapa saa olla mikä tahansa. On kuitenkin muistettava, että yrityksen on osoitettava siirtohintojen markkinaehtoisuus näitä menetelmiä käyttämällä. Siksi on kannattavaa käyttää menetelmiä heti aluksi. (Jaakkola ym. 2012, 73–74).

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältöä on ohjeistettu varsin yleisellä tasolla, mutta ohjeissa tätä perustellaan dokumentoinnin tapauskohtaisuudella. Sisällön ohjeistuksen lisäksi eri maiden veroviranomaisille on annettu dokumentaatiota koskevia ohjeita, jotka tulisi ottaa huomioon menettelytapoja ja sääntöjä kehitettäessä. Verovelvollisille on annettu ohjeita siitä, millainen tieto ja dokumentointi ovat markkinaehtoisuuden osoittamisen kannalta hyödyllisimpiä. (Jaakkola ym. 2012, 96.)

### **Base Erosion and Profit Shifting eli BEPS -hanke**

Tällä hetkellä erittäin ajankohtainen BEPS-hanke on G20 maiden aloitteesta OECD:ssä käynnistetty hanke. Hankkeen tavoitteena on kahdenkertaisen verotomuuden estäminen, kun yleensä verosopimuksilla pyritään kahdenkertaisen verotuksen kitkemiseen. Talouden kriisi antoi aiheen keskusteluun siitä, kuinka monikansalliset yritykset hyödyntävät veropohjan aukkoja ja siirtävät verokannustimien perässä toimintoja ja tuloja toisen valtion tulosityksiköihin. Ongelmina nähdään verojärjestelmien ja veropohjan epäsymmetria. Esimerkiksi yritys voi

saada verovapaana tuloa, joka on jossain toisessa valtiossa katsottu vähennyskelpoiseksi menoksi, ja näin molemmat jättävät verot maksamatta. (Höglund 2013, 22.)

Jotta tavoitteet toteutuisivat, OECD on luonut 15-kohtaisen toimintasuunnitelman, jonka avulla verojärjestelmiä pyritään yhtenäistämään ja veropohjan rapautuminen sekä voitonsiirrot koetetaan estää (Höglund 2013, 22). OECD:n näkemys on, ettei yritysveroa maksetaan aina siellä, missä yrityksen arvoa luovaa toimintaa oikeasti harjoitetaan. Tahtona on rajoittaa veroedut tilanteisiin, joissa aktiivista toimintaa harjoitetaan maassa, joka myöntää veroedut. (Raunio 2013.)

Ensimmäiset seitsemän suositusta julkaistiin syyskuussa 2014. Loput julkaistaan mahdollisesti syys–joulukuussa 2015, joten aikataulu on nopea. Projektin myötä on luvassa merkittäviä muutoksia siirtohinnoittelusuunnitteluun ja markkinaehtoisuuden osoittamiseen. Siirtohinnoitteluun liittyviä suosituksia ovat muun muassa verosopimusten väärinkäytön estäminen, aineetonta omaisuutta koskevan siirtohinnoitteluohjeen päivittäminen ja siirtohinnoittelun dokumentaatiota koskevan ohjeen päivittäminen. Esimerkiksi dokumentointia koskevaan ohjeeseen ehdotetaan lisättäväksi country by country -raportointimalli viranomaiskäyttöön. Malli sisältäisi tietoja monikansallisten yritysten veroista, tuloista ja liiketoiminnoista. (Virtanen 2014.)

Suomessa Verohallinto on tiedotteessaan luvannut seurata hankkeen edistymistä ja varmistaa, että toimeenpanon vaikutukset huomioidaan Verohallinnossa soveltuvin osin (Verohallinto 2014a).

### 2.1.2 Euroopan unionin ohjeistus

Euroopan unionin jäsenvaltioiden kesken on solmittu arbitraatiosopimus (90/436/ETY), jolla pyritään poistamaan kaksinkertainen verotus etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä. Toisin sanoen sopimus koskee vastaoikaisun tekemistä, kun toinen jäsenvaltio on tehnyt ensioikaisun. Tavoitteena on, että siirtohinnoitteluoikaisu ei johda kaksinkertaiseen verotukseen. Suomi on ollut mukana sopimuksessa vuodesta 1999 alkaen. Sopimuksen

puitteissa jäsenvaltiot voidaan pakottaa keskinäiseen sopimusmenettelyyn, ja jos menettely ei tuota tulosta, voi neuvoa-antava toimikunta antaa lausunnon, joka jää pysyväksi. (Engblom ym. 2013, 565; Verohallinnon asiakasinfon diaesitys 27.11.2012; Valtiosopimukset 61/1999.)

Vuonna 2002 Euroopan komissio perusti EU:n Joint Transfer Pricing Forumin eli siirtohinnoittelufoorumin. Foorumiin kuuluu jäsen jokaisesta jäsenmaasta ja lisäksi asiantuntijajäseniä. Se toimii neljä vuotta kerrallaan. (Jaakkola ym. 2012, 59.) Vuonna 2004 laadittiin käytännesäännöt arbitraatiosopimuksen soveltamisesta ja verosopimuksiin perustuvasta keskinäisestä sopimusmenettelystä sekä vuonna 2006 taas siirtohinnoitteludokumentointia koskevat käytännesäännöt (Karjalainen & Raunio 2007, 45). Vuonna 2007 laadittiin ennakkohinnoittelusopimusmenettelyä koskevat ohjeet (EU advance pricing agreement, APA), ja viime vuosien aikana on julkaistu muun muassa raportti pk-yrityksille suunnatuista erilaisista siirtohinnoitteluun liittyvistä helpotuksista EU-maissa ja uusittu vuoden 2004 arbitraatiosopimuksen käytännesäännöt (Jaakkola ym. 2012, 59.)

### **Ennakkohinnoittelusopimus**

Ennakkohinnoittelusopimusmenettelyn tarkoituksena on ennaltaehkäistä siirtohinnoitteluun liittyviä kiistoja ja kahdenkertaista verotusta. EU:n APA-suositus kehottaa jäsenvaltioiden toimivaltaisia viranomaisia sopimaan ennakolta verovelvollisen hakemuksesta, miten tietty konsernin sisäinen liiketoimi hinnoitellaan ja miten sitä verotetaan paikallisesti. (Jaakkola ym. 2012, 62.)

Menettely on jaettu neljään vaiheeseen

- 1) hakemusta edeltävä vaihe eli alustava hakemus
- 2) varsinainen hakemus
- 3) APA-hakemuksen arviointi ja
- 4) APA-neuvottelut sekä sopimuksen solmiminen (Jaakkola ym. 2012, 62).

APA-menettelyä voi hakea yhtiö, joka on verovelvollinen kyseessä olevassa valtiossa ja jonka toiminta kuuluu valtion verosopimusten piiriin (Jaakkola ym. 2012, 347). Suomessa ei ole varsinaista sääntelyä menettelystä, mutta Suomen tekemissä verosopimuksissa on määräys keskinäisestä sopimusmenettelystä. Suomessa on tällä hetkellä vireillä yksi verosopimuksen keskinäiseen sopimusmenettelyyn perustuva APA-hakemus, mutta tulevaisuudessa neuvoteltavan sopimuksen voimaan saattamisesta ei ole säännöksiä. (Laaksonen 2013, 209.)

### **Siirtohinnoitteludokumentaation käytäntesäännöt**

EU:n siirtohinnoittelufoorumin julkaisemat säännöt pyrkivät yhdenmukaistamaan jäsenvaltioiden siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältövaatimuksia ja näin vähentämään verovelvollisten kustannuksia. Sääntöjen mukaan monikansallisen yrityksen dokumentaation tulisi koostua kahdesta eri osasta. Ensimmäinen osa olisi niin sanottu masterfile, eli kantatiedosto, joka koskisi kaikkia konserniyhtiöitä, ja toinen osa taas koostuisi paikallisesta maakohtaisesta dokumentaatiosta. (Jaakkola ym. 2012, 94.)

Kantatiedosto sisältäisi yleistasoiset tiedot kuten konsernin liiketoiminnan, konsernirakenteen, siirtohinnoittelupolitiikan ja aineettoman omaisuuden omistuksen kuvaukset, sisäisiin liiketoimiin osallistuvat konserniyhtiöt sekä yleiskuvaukset konsernin sisäisistä liiketoimista ja niihin liittyvistä riskeistä ja toiminnoista. Tämän lisäksi kustannustenjakojärjestelmäsopimukset, APA-sopimukset ja mahdolliset oikeuden päätökset tulisi sisällyttää kantatiedostoon. (Jaakkola ym. 2012, 94.)

Paikallisdokumentaatioon tulisi sisällyttää yksityiskohtaiset kuvaukset liiketoiminnasta ja etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista, kuvaus konsernin siirtohinnoittelupolitiikan soveltamisesta, vertailuanalyysi ja vertailtavien yhtiöiden kuvaus sekä selvitys valitusta siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta. (Jaakkola ym. 2012, 94.)

## 2.2 Kansallinen sääntely ja ohjeistus

Suomessa Laki verotusmenettelystä (myöhemmin VML) on ollut voimassa vuodesta 1995 alkaen. Vuonna 2006 lakiin lisättiin siirtohinnoittelun oikaisua, dokumentointia ja dokumenttivelvoitteen laiminlyöntiä liittyvää veronkorotusta koskevat säädökset. Hallituksen esityksen mukaan tavoitteena oli saada säädökset vastaamaan kansainvälistä kehityksen mukaista tarvetta. (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558; HE 107/2006.)

Verohallinto on siirtänyt kaikki siirtohinnoitteluun liittyvät tehtävät Siirtohinnoitteluhankkeelle Konserniverokeskukseen vuonna 2012. Konserniverokeskus on Verohallinnon Yritysverotusyksikköön kuuluva verotoimisto, jossa huolehditaan Suomen suurimpien yritysten veroasioista. (Verohallinto 2014b; Verohallinto 2013a.)

Siirtohinnoitteluhankkeen tehtävänä on tehostaa yhtenäistä, vaikuttavaa ja tuloksellista siirtohinnoitteluun liittyvien asioiden hoitamista, jotta verotulot olisivat parhaalla mahdollisella tavalla turvattuja. Lähtökohtana on riskin hallinta, ja tällä riskillä tarkoitetaan etuyhteydessä tehtyä liiketoimea, jossa markkinaehtoisuus ei ole toteutunut. Hanke tekee erilaisia ohjaus- ja valvontatoimenpiteitä, joita ovat muun muassa ennakoiva ohjaus ja verotarkastus. Yksi toimintamuoto on asiakasohjaus, jossa Verohallinnon aloitteesta annetaan ohjausta tilanteissa, joissa asiakkaan suunnittelema liiketoimi vaikuttaa sisältävän merkittävän riskin. Tällaisella suunnitelmallisella toiminnalla turvataan voimavarojen keskittäminen toimenpiteisiin, joilla voidaan alentaa virheellisten siirtohintojen vuoksi syntynyttä verovajetta. (Laaksonen 2013, 204–205; Verohallinto 2013a.)

### 2.2.1 Etuyhteys, siirtohinnoitteluoikaisu ja veronkorotus

Etuyhteyden määrittelemine on olennaista mietittäessä siirtohinnoittelun tarkoitusta ja oikeutusta siirtohinnoitteluoikaisuun. Etuyhteys syntyy, jos liiketoimen toi-



sella osapuolella on määräysvalta liiketoimen toiseen osapuoleen, tai jollakin kolmannella taholla on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molempiin osapuoliin (Kukkonen & Walden 2010, 176).

VML:n pykälän 31 toisen momentin mukaan osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolessa silloin, kun:

- 1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;
- 2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;
- 3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai
- 4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolessa (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.)

Kuten kohdasta neljä huomataan, määrämuotoisten määräysvallan tunnusmerkien lisäksi etuyhteys voi toteutua myös, jos toinen osapuoli käyttää toiseen tosiallista määräysvaltaa, esimerkiksi osallistuu taloudelliseen päätöksentekoon. Tämä tosiasiallinen määräysvalta voi perustua esimerkiksi rahoitukselliseen asemaan, osakassopimuksen ehtoihin tai muuhun vastaavaan asetelmaan. Etuyhteys voi muodostua kahden eri yrityksen välillä myös ilman omistussuhdetta tosiasiallisesti saman johdon tai sisaryhtiöiden kautta. (Kukkonen & Walden. 2010, 176–177.)

Lainkohdassa esiintyvän määräysvalta-sanana sisällön määrittelyyn on etsitty tulkinta-apua kirjanpitolain ja osakeyhtiölain esitöistä, koska kyseisissä laissa puhutaan myös määräysvallasta ja sen muodoista. (Jaakkola ym. 2012, 32).

Jos markkinaehtoisuutta ei ole noudatettu etuyhteydessä tehdyissä liiketoimissa, veroviranomainen voi oikaista verotusta. Siirtohinnoitteluvoimassa säädetään VML:n pykälän 31 ensimmäisessä momentissa seuraavasti:

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään

tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.)

Siirtohinnoitteluoikaisulla tarkoitetaan siis sitä, että siirtohinnoittelusäädöksiä lainlyöneen verovelvollisen tuloon lisätään se määrä, jonka voidaan arvioinnin perusteella katsoa jääneen tuloon kertymättä tai jätetään vähentämättä maksettu ylihintaa (Engblom ym. 2013, 560).

Edellytykset tähän siirtohinnoitteluoikaisuun ovat seuraavat

- 1) osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa
- 2) sovitut taloudelliset ehdot poikkeavat riippumattomien osapuolten välisistä ehdoista ja
- 3) verotettava tulo on ehtojen johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio suurentunut (Kukkonen & Walden 2010, 175).

Jotta siirtohinnoitteluoikaisu voidaan käytännössä toteuttaa, myös VML:n 56. pykälän on toteuduttava. Tässä pykälässä säädetään edellytyksistä ja määräajoista, joiden puitteissa verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi. (Jaakkola ym. 2012, 37.)

Siirtohinnoitteluoikaisun lisäksi verovelvolliselle voidaan määrätä veronkorotus. Veronkorotus määrätään siirtohinnoitteluoikaisuun liittyvissä tilanteissa yleensä VML:n 32. pykälän 2. – 4. momenttien mukaan. (Paronen 2014, 29)

Veronkorotuksesta säädetään VML 32. pykälän 2. – 4. momenttien mukaan seuraavasti:

Jos verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai antanut ne vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 800 euron suuruinen veronkorotus.

Jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisätyistä varoista. Lisätynä tulona pidetään myös määrä, jolla verotusta on

muutettu verotettavaa tuloa myöhemmänä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tieten tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

Jos verovelvollinen ei ole esittänyt siirtohinnoitteludokumentointia tai sitä täydentävää lisäselvitystä 14 c §:ssä tarkoitettussa määräajassa taikka on esittänyt siirtohinnoitteludokumentoinnin tai lisäselvityksen olennaisesti vaillinaisena tai virheelisenä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus. (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.)

Myös tapauskohtaisesti voidaan soveltaa VML:n pykälää veronkierrosta ja peittelystä osingonjaosta (Engblom ym. 2013, 560).

### 2.2.2 Ajankohtaisia oikeustapauksia siirtohinnoittelusta

Siirtohintaoikaisut ovat olleet julkisen keskustelun teemana vuoden 2012 jälkeen, jolloin siirtohinnoittelua koskevat asiat keskitettiin Konserniverokeskukseen. Konserniverokeskus on käynnistänyt useita laajoja verotarkastuksia, ja vuonna 2013 maksuunpantujen veronoikaisujen määrä on kolminkertaistunut verrattuna vuoteen 2012. Vuoden 2014 alussa siirtohinnoittelutarkastuksia oli käynnissä noin 30 kappaletta. Keskustelu siirtohinnoittelutarkastuksista kiihtyi, kun Nokian Renkaat ja Fortum kertoivat pörssitiedotteissaan saamistaan veronlisäyksistä, jotka olivat yhteensä jopa 237 miljoonaa euroa. (Lehtonen & Vasenius 2014, 26.)

Siirtohinnoitteluun liittyvät verotarkastukset ovat kehittyneet massiivisiksi, ja veroviranomainen pyytää yhä useammin laajoja lisäselvityksiä verovelvolliselta. Verohallinto on useammassakin tapauksessa tehnyt oman toimintoanalyysinsä, joka on poikennut huomattavasti verovelvollisen laatimasta selvityksestä. Verotuspäätöksistä on seurannut muutoksenhakuprosesseja, joita voidaan ratkoa kansallisilla ja kansainvälisillä menetelmillä. Nämä veroriidanratkaisut kestävät pitkään. (Lehtonen & Vasenius 2014, 28.)

Vuonna 2014 korkein hallinto-oikeus (myöhemmin KHO) on antanut kaksi merkittävää ratkaisua siirtohinnoittelua koskien. KHO:n päätöksessä 2014:33 vahvistettiin kanta siitä, että OECD:n ohjeilla on arvoa tulkintalähteenä, ja toiseksi KHO

perui tässä ratkaisussaan veronkorotuksen siirtohinnoitteluoikaisun lisänä. (Paronen 2014, 29; KHO 2014:33.)

Viime vuosina Verohallinto on veronoikaisun lisäksi määrännyt veronkorotuksen yleensä VML:n pykälän 32.3 nojalla. Kolmannessa momentissa on kyse tahallista tai törkeästä huolimattomuudesta koskien väärän tiedon antamista ja sen johtamista veronkorotukseen. Jo ratkaisussa 2013:36 KHO teki selväksi eriävän kantansa Verohallinnon kanssa määräämällä siirtohinnoitteluoikaisussa veronkorotuksen VML:n pykälän 32.2 mukaan. Toisessa momentissa on kyse ilmoituksen jättämisestä virheellisenä, vaillinaisena tai myöhässä. Tällöin veronkorotus voi olla korkeintaan 800 euroa, kun taas kolmannen momentin mukaan se voi olla paljon enemmän. (Paronen 2014, 29; KHO 2013:36; Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.)

Päätöksissä on huomattavissa tulkinnanvaraisuuden myöntäminen ja vilpittömän mielen arvioinnin merkitys. Jos verovelvollinen ja viranomainen ovat tulkinneet samaa materiaalia eri tavoin, se ei ole suoraan perusteltu syy verovelvollisen syyllistämiseksi. KHO:n muotoilu antaa kuvan maltillisesta tarkastelusta. (Paronen 2014, 29.)

Toisena merkittävänä ratkaisuna KHO antoi heinäkuussa 2014 ratkaisun 2014:119, jossa selvennettiin OECD:n ohjeiden asemaa suhteessa verolainsäädäntöön, ja samalla se teki rajanvertoa siirtohinnoitteluoikaisusäännöksen ja yleisen veronkiertonormin välille. Näin KHO pyrki tarkentamaan, miten veroviranomainen voi puuttua verovelvollisen valitsemaan liiketoimen muotoon. (Lehtonen 2014, 4; KHO 2014: 119.)

Tässäkin tapauksessa veroviranomainen oli luonnehtinut liiketoimea erilaiseksi kuin verovelvollinen. KHO kuitenkin katsoi, ettei laista löydy selkeää säännöstä, jonka mukaan liiketointa voisi kyseisellä tavalla luonnehtia uudelleen. KHO tarkoensi, että OECD:n ohjeet toimivat tulkinta-apuna vain siirtohinnoitteluoikaisun soveltamisalalla eikä niillä ole laajentavaa vaikutusta, vaikka veroviranomaiset ovat näin tapauksissa ajatelleet. (Lehtonen 2014, 4-5; KHO 2014:119.)

### 2.2.3 Dokumentoinnin tarkoitus ja dokumentointivelvollisuus

Siirtohinnoittelun dokumentoinnista säädetään VML:n 14 a–c pykälissä. Nämä kohdat on lisätty lakiin vuonna 2006 (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558). Dokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa markkinaehtoisuuden toteutuminen konsernin sisäisissä toimissa (Jaakkola ym. 2012, 93).

VML:n pykälässä 14 a säädetään siirtohinnoittelun kirjallisesta selvityksestä, joka verovelvollisen on tehtävä etuyhteydessä tekemistään liiketoimista, jos toinen osapuoli on ulkomaalainen, tai jos ulkomaalaisella yrityksellä on kiinteä toimipaikka Suomessa ja se on tehnyt pääliikkeen tai ulkomaalaisten konserniyhtiöiden kanssa etuyhteydessä liiketoimia. Lainkohdan mukaan pienet ja keskisuuret yritykset eivät ole dokumentointivelvollisia. (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.)

Pienellä ja keskisuurella yrityksellä tarkoitetaan yritystä

- 1) jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä;
- 2) jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa; ja
- 3) joka täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä annetussa komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suositukseen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit. (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.)

Kaikkien yllä mainittujen kohtien tulee täyttyä, jotta on kyse pienestä- tai keskisuuresta yrityksestä. Kohdassa kaksi tulee huomioda, että liikevaihdon ja taseen loppusumman ylärajoista toinen voi ylittyä. Kolmas kohta rajaa käytännössä määritelmän ulkopuolelle konserneihin kuuluvat yritykset. Kun yllä esitettyjä tunnuslukuja tarkastellaan yksittäisen verovelvollisen kohdalla komission suosituksen 2003/361/EY mukaisesti, tunnuslukuina tarkastellaan käytännössä konsernin ylimmän emoyhtiön konsernitilinpäätöksen liikevaihtoa, taseen loppusummaa ja koko konsernin henkilöstömäärää. Jos yritys on osa kansainvälistä konsernia, Suomessa toimiva pieni tai keskisuuri yritys on usein koostaan huolimatta doku-

mentointivelvollinen. Rajauksella kohdennetaan dokumentointivelvollisuuden va-  
pauttaminen oikeasti pieniin ja keskisuuriin yrityksiin, jotka eivät ole osa suurem-  
paa kokonaisuutta. (Verohallinto 2013b; Laaksonen ym. 2007, 13-14.)

Verovelvollisen on annettava veroilmoituksen liitelomakkeella 78 selvitys liiketoi-  
mista, joista on tehtävä VML:n pykälän 14 a mukainen siirtohinnoitteludokumen-  
tointi. Selvitykseen merkitään verovelvollisen kannattavuudesta kertovia tunnus-  
lukuja ja verovuonna etuyhteydessä tehdyt liiketoimet euromääräisinä. (Verohal-  
linto 2013b.)

#### 2.2.4 Suomen lainsäädännön mukainen dokumentointi

Kansalliset säädökset dokumentoinnista pohjautuvat EU:n siirtohinnoittelufooru-  
min suosituksiin ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin (Jaakkola ym. 2012, 93).

VML:n pykälässä 14 b selvitetään vaatimukset dokumentoinnin sisällölle.

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot:

- 1) kuvaus liiketoiminnasta;
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän  
toimipaikan välisistä toimista;
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen  
kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

Edellä 1 momentin 4–6 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvol-  
lisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on  
verovuonna enintään 500 000 euroa. (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.)

Siirtohinnoittelua koskevan hallituksen esityksen mukaan liiketoiminnan kuvauk-  
sen laajuus on harkittava tapauskohtaisesti. Olennaista on, että verovelvollisen  
liiketoimintastrategiasta ja siinä tapahtuneista muutoksista tulisi esittää selkeä

kuvaus. Kuvaukseen voi liittää liiketoiminnan olennaisen lähihistorian ja liiketoiminnan harjoittamiseen liittyvät olennaiset tiedot, kuten toimialan ja aseman, markkinaolosuhteet sekä liiketoimintaympäristön erityisolosuhteet. Kuvaukseen on liitettävä myös tiivistetty selvitys yrityksen viime vuosien taloudellisesta kehityksestä ja kertomus mahdollisista muutoksista liiketoimintamallissa tai konsernirakenteessa. Myös aineettomista oikeuksista on hyvä olla selvitys, jossa käy ilmi niiden luonne ja merkitys liiketoiminnassa. (HE 107/ 2006.)

Etuyhteyssuhteiden kuvaukseen valitaan ne verovelvollisen kanssa etuyhteydessä olevat yritykset, joiden kanssa on verovuonna tehty rajat ylittäviä konsernin sisäisiä liiketoimia. Tämän lisäksi on mainittava myös yritykset, joiden liiketoimet vaikuttavat joko suoraan tai välillisesti edellä mainittuihin konsernin sisäisten liiketapahtumien hinnoitteluun. (Jaakkola ym. 2012, 98.) Etuyhteyksien kuvaukseen olisi hyvä liittää selvitys organisaatorakenteesta, omistussuhteista ja oikeudellisesta rakenteesta. Muutosten kuvaaminen havainnollistaa konsernirakennetta. (HE 107/2006.)

Liiketoimista voidaan koostaa taulukko, jossa luokitellaan liiketoimet ja kerrotaan niiden euromääräinen arvo (Jaakkola ym. 2012, 100). Etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista tehdyssä selvityksessä tulisi olla lisäksi luettelo liiketoimien sopimuksista, kustannustenjako- ja ennakkotietosopimuksista sekä toisen valtion viranomaisen toiselle osapuolelle antamista ennakkotiedoista. (HE 107/2006.)

Toimintoarvioinnin keskeisin merkitys hallituksen esityksen mukaan on toimintojen, omaisuuserien ja riskien kohdentaminen oikealle etuyhteystoimen osapuolelle, jotta liiketoimen voitto osataan kohdistaa oikealle osapuolelle. Vertailuarviointi tehdään OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden viiden vertailukelpoisuuden määrittävän tekijän avulla. Tekijöitä ovat toimintoarvioinnin lisäksi palvelun tai omaisuuden luonne, sopimusehdot, osapuolten taloudelliset olosuhteet ja osapuolten noudattamat liiketoimintastrategiat. (HE 107/2006.)

Näin ollen Suomen laki ja OECD:n ohjeistus eroavat siinä, että Suomen säädännössä toimintoarviointi katsotaan omaksi osakseen, kun taas OECD:n ohjeistuksessa se on osa vertailuarviointia. Suomen lainsäädännössä toimintoarviointi

koskee vain etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien toimintoja poiketen näin OECD:n ohjeistuksesta. (Laaksonen & Anttila 2007, 38.)

Laissa verotusmenettelystä on säädetty helpotus verovelvollisen ja etuyhteisyriksen välisten vähäisien, enintään 500 000 euron, vuotuisten liiketoimien dokumentoinnille. Vähäisten liiketoimien kohdalla vaativimmat dokumentoinnin osat, eli toimintoarviointi, vertailuarviointi ja siirtohinnoittelun ja sen käytön kuvaus voidaan jättää pois dokumentoinnista. Tämä helpotus huomioidaan kahden eri sidosyrityksen välisille toimille yhteensä, joten toisella voi olla yhteenlaskettuna laaja kokonaisuus vastaavia toimia, vaikkapa palvelumaksuja eri konserniyrityksiltä, mutta silti kevyempää menettelyä saadaan soveltaa. (Kukkonen & Walden 2010, 221.)

VML:n pykälän 14 c mukaan siirtohinnoitteludokumentointi on esitettävä 60 päivän kuluessa veroviranomaisen sitä pyydettyä. Kuitenkin verovuoden dokumentointi on esitettävä aikaisintaan kuuden kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden loppumisesta. Täydentävät lisäselvitykset on esitettävä 90 päivän kuluessa veroviranomaisen kehotuksesta. Veroviranomainen voi verovelvollisen pyynnöstä pidentää kyseisiä määräaikoja, mutta päätöksiin ei saa hakea muutosta. Jos dokumentointia ei ole esitetty määräajassa tai dokumentointi on selvästi virheellistä, voidaan verovelvolliselle asettaa veronkorotus (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.)

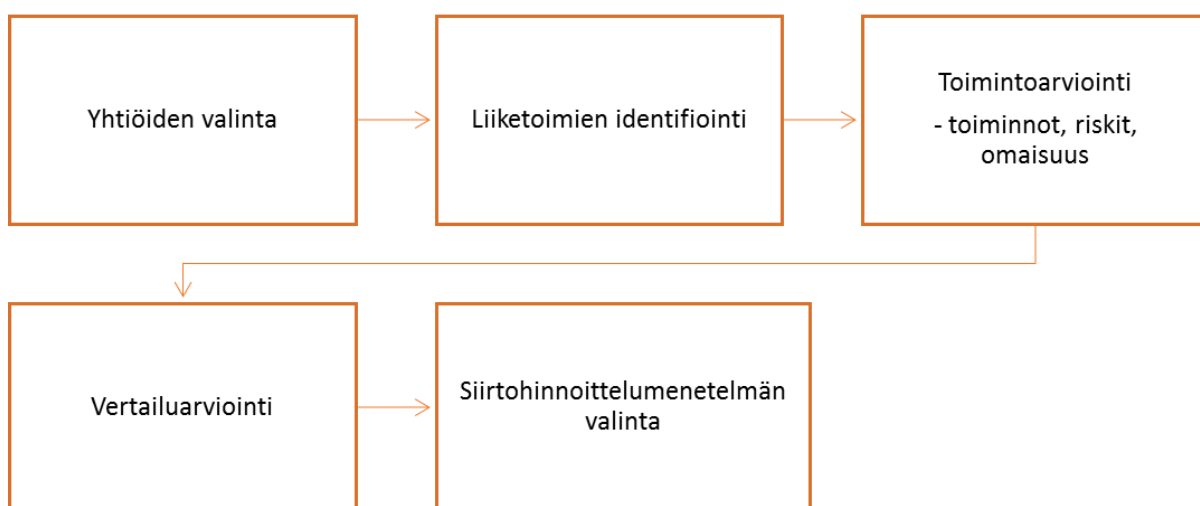
### 2.2.5 Liiketoimien dokumentointiprosessi

Ennen varsinaisen prosessin alkua on hyvä kerätä tarvittavaa materiaalia kokoon dokumentaatiota varten. Liiketoimintakuvaukseen liittyviä tietoja löytyy yleensä yrityksen internet-sivuilta, vuosikertomuksista tai esitteistä. Tarvittavia liiketapah-  
tumia voi löytää konsernikirjanpidon sisäisten tapahtumien tileiltä, täsmäytyksistä tai konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä suoritetuista eliminoinneista. Jos toisella konserniyhtiöllä on laadittuna dokumentaatio, sitä on hyvä pyytää nähtäväksi. On hyvin mahdollista, että kyseisen dokumentaation tietoja voidaan



hyödyntää esimerkiksi silloin, jos kyseisen yrityksen kanssa on tehty dokumentointia vaativia liiketoimia. (Jaakkola ym. 2012, 106–108.)

Siirtohinnoitteludokumentaatio on mahdollista ja kannattavaa tehdä keskitetysti, koska yleensä konsernin sisäisissä liiketoimissa on mukana vähintään kaksi konserniyhtiötä. Kuten on todettu, siirtohinnoittelun ohjeistus on eri maissa hyvin samankaltaista, ja vaikka pieniä eroavaisuuksia olisikin, pääpiirteissään vaadittavat tiedot ovat samat. Siirtohinnoitteludokumentaatio ei kuitenkaan voi olla kokonaan konsernitason dokumentti juuri eri maiden säännösten poikkeavuuden ja tapauskohtaisuuden takia. (Jaakkola ym. 2012, 108–109.)



Kuvio 1. Dokumentointiprosessin kulku.

Laatimassani kuviossa 1 esitän dokumentointiprosessin kulun. Siirtohinnoitteluprojekti aloitetaan luonnollisesti valitsemalla tarkasteltava(t) yhtiö(t), joiden kanssa on ollut etuyhteydessä tehtyjä liiketoimia. Tämän jälkeen on identifioitava liiketoimet, joita yhtiöiden kanssa on tehty. Liiketoimesta on käytävä ilmi sen tyyppi, esimerkiksi tavaran myynti, arvo, laskutusjärjestelyt, sopimusehdot ja suhde muihin etuyhteyssuhteissa tehtyihin liiketoimiin. Verotusmenettelylakia

koskeva hallituksen esitys ei anna vastausta siihen, mitä suhteella muihin etuyhteyssuhteissa tehtyihin liiketoimiin tarkoitetaan. Jos toimi voi vaikuttaa jonkin toimen hinnoitteluun, kyseessä saattaa olla merkityksellinen tieto. Oleellista liiketoimien identifioinnissa on se, että kaikki markkinaehtoisin hinnan määrittelyyn vaikuttava tieto olisi selvillä. (Karjalainen & Raunio 2007, 48–51.)

Liiketoimien identifioinnin jälkeen suoritetaan toimintoarviointi. Tavoitteena on selvittää liiketoimeen sisältyvät toiminnot, riskit ja varat. (Karjalainen & Raunio 2007, 52.) Toimintoarvioinnin avulla voidaan selvittää sopivat vertailukohteet hinnan määrittelyyn. Taloudellisesti olennaisista etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista on esitettävä perusteellinen kuvaus, eli niiden luonteesta ja vaikutuksesta arvon muodostukseen on esiteltävä eriteltyä tietoa. Näin ollen jokaisen liiketoimen toiminnoista ei tarvitse laatia laajaa kuvausta. Toiminnot on syytä kuvata selostuksena, vaikka myös taulukkomuotoinen kuvaus on sallittua. (Laaksonen ym. 2007, 22–23.)

Liiketoimiin käytetystä omaisuudesta on laadittava selvitys toimintoarvioinnissa. Riittävää on, että taloudellisesti merkittävistä toiminnoissa käytetty omaisuus on eritelty, ja sen vaikutus tulonmuodostukseen on selostettu lyhyesti. Myös osapuolten ottamat tosiasialliset riskit on dokumentoitava. Riskejä ovat muun muassa markkinariskit, tutkimus- ja kehitystoiminnan riskit, rahoitusriskit sekä luottoriskit. Tosiasialliset riskit voivat poiketa sopimusehdoissa sovituista riskeistä. Lisäksi muutokset osapuolten toiminnoissa, varoissa tai riskeissä on kuvattava, ja niiden vaikutuksista on esitettävä laskelma sekä kaikki muut vertailukelpoisuuden arviointiin vaikuttavat tekijät on tuotava esiin toimintoarvioinnissa. (Laaksonen ym. 2007, 23–26.)

Jos siirtohinnoittelumenetelmänä käytetään niin sanottua yksipuolista menetelmää, eli jälleenmyyntihinta-, kustannusvoittolisä- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmää, on valittava testattava osapuoli. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että testattavalla osapuoletella, eli toimintoanalyysissä kuvatulla osapuoletella, osoitetaan markkinaehtoisuuden toteutuminen. Siis etuyhteytoimista kertyneen katteen markkinaehtoisuus selvitetään jollain kyseisistä menetelmistä. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että toimintoarviointi tehtäisiin vain toisesta osapuolesta, vaan se

on tehtävä etuyhteydessä tehdyn liiketoimen molemmista osapuolista, jotta liiketoimen sisältö voidaan hahmottaa. (Laaksonen ym. 2007, 28.) Toimintoarvioinnin jälkeen on vuorossa vertailuarviointi.

Vertailuarviointi tulee tehdä perusteellisesti taloudellisesti merkittävistä toimista, mutta esimerkiksi arvoltaan vähäisempien liiketoimien kohdalla se saa olla kevyemmin laadittu. Merkittävyys on tapauskohtaista, ja se voi tarkoittaa toimen suurta arvoa, tai se voi olla muuttuvissa olosuhteissa tehty liiketoimi. Jos muutoksia ei ole tapahtunut, voidaan käyttää aikaisemman vuosien vertailuarviointia. Vertailuarviointia on kuitenkin päivitettävä, jos uusia samankaltaisissa olosuhteissa tehtyjä riippumattomia liiketoimia on käytettävissä. Ensimmäiseksi on määritettävä mahdolliset vertailukohteet, ja sen jälkeen on tutkittava, ovatko etuyhteystoimi ja mahdollisen vertailukohteen liiketoimi vertailukelpoisia. (Laaksonen ym. 2007, 30.)

Vertailukohteet on jaettu sisäiseen ja ulkoiseen vertailukohteeseen. Sisäisellä vertailukohteella tarkoitetaan verovelvollisen ja riippumattoman osapuolen liiketoimea, joka on tehty etuyhteystoimeen vertailukelpoisissa olosuhteissa. Ulkoisella vertailukohteella taas tarkoitetaan riippumattomien osapuolten välistä liiketoimea, joka kuitenkin on tehty vertailukelpoisissa olosuhteissa. Ulkoisista vertailukohteista on usein vaikeaa saada tietoa, joten sisäiset vertailukohteet ovat ensisijaisia. Vertailukohteista voi hakea tietoa esimerkiksi kaupallisista tietokannoista, yritysten kehittämistä omista tietokannoista taikka julkisista tietokannoista. Vertailukohteita kannattaa hakea testattavan osapuolen markkina-alueelta, jotta olosuhteet ovat vertailukelpoiset. Vaikka vertailukohteesta saadut tiedot olisivat puutteelliset, voidaan tätä käyttää vertailuun, jos puutteellinen tieto ei vaikuta olennaisesti vertailukelpoisuuteen. (Laaksonen ym. 2007, 30–34.)

Siirtohinnoittelumenetelmän valinta kannattaa jättää viimeiseksi vaiheeksi, koska valintaan käytettävä riittävä tieto on silloin jo kerätty ja jäsennelty aikaisemmissa vaiheissa. Jos liiketoimeen on löytynyt vertailukelpoisia sisäisiä kohteita, voidaan soveltaa markkinahintamenetelmää, ja jos vertailukohteita on taas haettu julkisista tietokannoista, menetelmiksi soveltuvat kustannusvoittolisä-, jälleenmyyntihinta- tai liiketoiminettomarginaalimenetelmä. (Laaksonen ym. 2007, 37.)

Menetelmänvalinta voidaan jättää viimeiseksi vaiheeksi, jos markkinaehtoisuus on määritelty etukäteen ennen verovuotta tai sen aikana. Jos dokumentointi laaditaan kokonaisuudessaan vasta verovuoden jälkeen, menetelmää ei pysty luonnollisesti enää valitsemaan tällä tavalla dokumentoinnin viimeisenä vaiheena. (Laaksonen ym. 2007, 38.)

Laskelman, kuten tuloslaskelman, avulla esitetään menetelmän markkinaehtoperiaatteen mukainen soveltuminen tilanteeseen. Jos tuloslaskelma ei anna riittäviä tietoja, muukin laskelma käy. Menetelmän soveltamisen vaikutukset on osoitettava esimerkiksi testattavan osapuolen tuloslaskelmalla ja taseella. (Laaksonen ym. 2007, 38.)

### **3 TOIMINTAYMPÄRISTÖ JA DOKUMENTOINNIN LAADINTAPROSESSI**

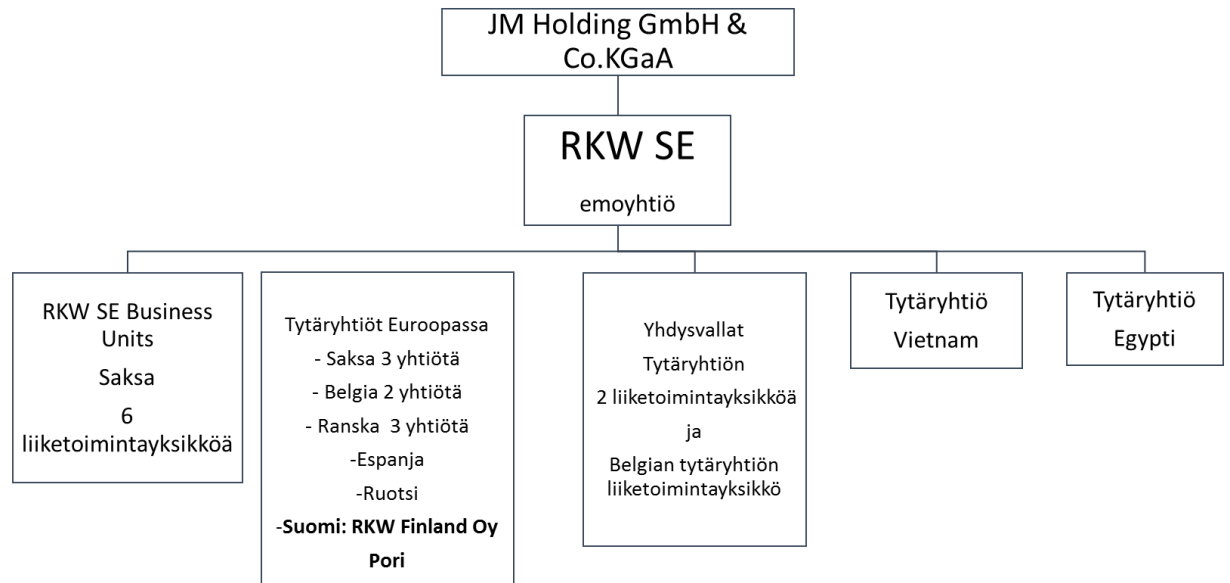
Tässä luvussa esitetään toimeksiantaja RKW Finland Oy:n liiketoimintaympäristö ja sen erityispiirteitä sekä kuvataan dokumentoinnin laadintaprosessin kulku. Lisäksi luvussa kerrotaan tarkemmin toimeksiantajan dokumentoinnin erityisluontoisista järjestelyistä. Teoria helpottaa ymmärtämään liiketapahtumien erityisen luonteen.

Dokumentoinnin laadinta kuvataan yleisellä tasolla, koska dokumentoinnin sisältö koostuu pääasiassa salaisista tiedoista. Laadintaprosessin kuvauksessa on keskitytty kuvaamaan projektin kulkua ja käytettyjä toimintatapoja.

#### **3.1 Toimeksiantajan liiketoimintaympäristö**

RKW Finland Oy on Porissa vuonna 1923 perustettu muovialan yhtiö. Vuonna 2014 yrityksessä työskenteli noin 35 toimihenkilöä ja 150 työntekijää. Aluksi yhtiö oli Rosenlewin perheyhtiö, jonka tuotteita olivat muun muassa paperisäkit. Nykyään yhtiön päätoimiala on muovipakkausten valmistus. (RKW Finland Oy 2014a.)

RKW Finland Oy on osa RKW-konsernia, jolla on liiketoimintayksiköitä Euroopassa, Aasiassa, Afrikassa ja Yhdysvalloissa. Yhteensä yksiköitä on tällä hetkellä 23. (RKW Group 2014a.)



Kuvio 2. Konsernirakenne. (mukaillen RKW:n yritysesittelyä 2014.)







### 3.2 Salainen



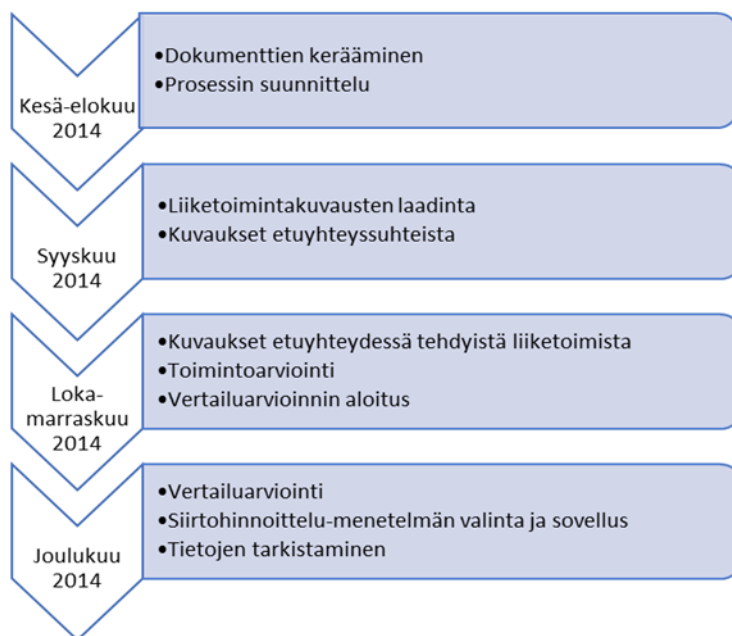


### 3.3 Dokumentoinnin laadintaprosessi

Projektin tavoitteena oli laatia yhdenmukaistettu siirtohinnoitteludokumentointi vuosilta 2012–2013 ja koostaa dokumentoinnista malli, jota on helppo päivittää. RKW Finland Oy on dokumentointivelvollinen, koska se on osa suurempaa kokonaisuutta, eli konsernia.

Siirtohinnoitteludokumentointi oli yrityksessä toteutettu eri tavoin vuodesta riippuen. Käytännön vaihteluiden takia dokumentointi ei ollut yhtenäistä eikä selkeää. Tulevan mallin toivottiin olevan yhdenmukaistettu yleisellä tasolla, jotta sitä voitaisiin käyttää kaikissa tilanteissa ja dokumentti olisi selkeämpi kokonaisuus aiempaan verrattuna.

Kuvio 6 havainnollistaa laadintaprosessin kulun ja vaiheet. Yhteistyö RKW Finland Oy:n kanssa alkoi kesällä 2014. Yhteistyössä toimeksiantajan kanssa kerättiin tarvittavia dokumentteja jo olemassa olevista tiedostoista. Tämän jälkeen ryhdyttiin suunnittelemaan aikataulua ja miettimään toteutuksen muotoa. Koska yritysmaailmassa ollaan yhä enenevässä määrin siirtymässä sähköiseen arkistointiin, päätettiin dokumentoinnin tulevan sähköisiksi tiedostoiksi.



Kuvio 3. Dokumentointiprosessin aikataulu ja vaiheet.

Dokumentointiprosessi suunniteltiin etenevän yksi lainkohta kerrallaan. Näin olisi helpompi paneutua yhteen kokonaisuuteen ja sen perusteluihin ja ohjeistukseen. Prosessissa hyödynnettiin opinnäytetyössä käytettyjä ohjeita, eli hallituksen esitystä eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi, Verohallinnon syventäviä vero-ohjeita ja lisäksi RKW Groupin omia ohjeita.

Työskentely aloitettiin liiketoimintakuvauksesta. Se muokattiin jo olemassa olevista lähteistä, kuten yritysprofiilista ja sisäisessä tietokannassa olleesta yritys- ja strategiakuvauksesta. Toimeksiantajayrityksessä tarkastettiin tekstejä ja lisättiin tarvittavia tietoja, joita ei lähteissä vielä ollut. Vuosien 2012 ja 2013 kuvaukset eivät eronneet toisistaan merkittävästi. Markkina- ja kilpailutilanne sekä yrityksen toiminta olivat lähes samanlaisia. Toimitusjohtaja oli kuitenkin vaihtunut.

Toimeksiantajayrityksessä oli koottu etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista ja sisäisistä rahoitustapahtumista Excel-tiedostot ja kirjoitettu sisäisistä palveluksista tarvittavat palvelukuvaukset. Näiden pohjalta lähdettiin rakentamaan kuvauksia etuyhteyssuhteista ja tehdyistä liiketoimista sekä ideoimaan toimintoarviointia.

Etuyhteyssuhdekuvauksiin identifioitiin yritykset, joiden kanssa oli tehty liiketöitä kyseisinä verovuosina ja kerrottiin niiden osoite- ja tunnistetiedot sekä etuyhteyksissä tapahtuneet muutokset verrattuna edelliseen verovuoteen. Liitteeksi lisättiin organisaatiokaaviot molemmilta vuosilta ja Global Business Area jaottelu, joka oli kyseisinä vuosina divisioonien vastine. Etuyhteydessä tehdyistä liiketoimista kerrottiin taulukkomuodossa tarvittavat tiedot, joita ovat liiketoimen tyyppi, arvo, valuutta, maksuehdot ja sopimustyyppi.

RKW Finland Oy:llä oli vuosina 2012–2013 alle viisi liiketapahtumaa, jotka ylittivät 500 000 euroa. Näistä laadittiin lain vaatimat toiminto- ja vertailuarvioinnit ja määritettiin käytetty siirtohinnoittelumenetelmä. Ohjeistusten mukaan aloitettiin toimintoarvioinnista, jonka jälkeen suoritettiin vertailuarviointi. Toimintoarvioinnin jälkeen oli huomattavasti helpompaa hakea vertailuarviointiin vaadittavia tietoja, koska liiketoimien toiminnot, riskit, omaisuus ja niiden merkitykset oli määritelty.

### 3.3.1 Toimintoarviointi

Toimintoarvioinnin laadinnan apuna käytettiin opinnäytetyön lähteinä olleista kirjoista löytyviä esimerkkejä toiminnoista, riskeistä ja omaisuusjaotteluista. Näiden pohjalta luotiin taulukot liiketoimiin liittyvistä toiminnoista, riskeistä ja omaisuuksista. Tämän lisäksi kerrottiin sanallisesti niiden merkityksistä ja vaikutuksista kyseessä olevaan liiketapahtumaan. Kaikkiin liiketapahtumatyyppeihin taulukkomuotoista erittelyä ei ollut relevanttia luoda, vaan näiden osalta tyydyttiin pelkkään sanalliseen kuvaukseen.

Aluksi taulukkopohja rakennettiin yleisluontoisesti mahdollisten toimintojen, riskien ja omaisuuksien pohjalta. Sen jälkeen hallintopäällikkö viimeisteli taulukossa esiintyvät toiminnot, riskit ja omaisuudet yrityksen tarpeita vastaaviksi sekä täydensi taulukoihin liittyvät sanalliset kuvaukset. Taulukossa osapuolina ovat valmistus- ja jakelijayhtiöt. Toimintojen, riskien ja omaisuuden jakautumista kuvataan taulukoissa rasteilla. Seuraavassa esitetään esimerkkinä yhden liiketapahtuman toimintoarvioinnin taulukot.

Taulukko 1. Toimintojen jakautuminen osapuolien välillä.

TOIMINNOT	Valmistusyhtiö	Jakelija
tutkimus- ja tuotekehitys	x	
tuotantosunnittelu	x	
valmistuksen suunnittelu	x	
ostosopimusten neuvottelu	x	
hankintaostot	x	
valmistus	x	
laaduntarkkailu	x	
varastointi		x
varastojen hallinta		x
pakkaus ja merkintä	x	
hinnoittelu	x	
logistiikka		x
tullaus ja tullivelvollisuudet		
laskutus	x	
vakuutus		x
asiakastuki	x	
jakelu		x
myynnin jälkeiset palvelut, takuu	x	
hallinto		x
rahoitus		x

Riskit määriteltiin vastaavanlaisen taulukon avulla kuin toiminnot. Taulukosta 2 voidaan huomata, että osa riskeistä oli molempien osapuolten kannettavana, eikä esimerkiksi valuutta- ja luottotappioriskejä ollut ollenkaan kyseisessä tavarantoimituksessa. Liiketapahtuman molemmat osapuolet toimivat euroa valuuttana käyttävässä maassa, joten siksi näitä riskejä ei esiintynyt. Tulliriskiäkään ei ollut, koska tavaroiden liikkuminen EU-maiden välillä on vapaata. Myös riskitaulukko pyrittiin kuitenkin rakentamaan myös EU:n ulkopuolisten toimien varalle, sen vuoksi tulliriski, kuten myös aiemmin toiminnoissa esiintynyt tullaus ja tullivelvollisuudet, otettiin huomioon.

Taulukko 2. Riskien jakautuminen osapuolten välillä.

RISKIT	Valmistusyhtiö	Jakelija
tuotevastuu	x	x
teknologiariski	x	
myyntistrategia	x	x
markkinaosuus		x
markkinariski		x
valuuttariski		
luottotappioriski		
kannattavuusriski		x
hintariski		x
takuu		x
ALV- ja (tulliriskit)		x
varastoriski		x
lisenssit ja luvat		
tuotannon aikataulut	x	
kapasiteettiriski	x	
logistiikkariski		x
Hankintariski		x
Tuotteiden käsittely/lastaus	x	
aikataulun mukainen toimitus	x	

Omaisuuksia voi olla aineettomia tai konkreettisia. Omaisuuden jakautumista kuvaa taulukko 3. Kyseisessä liiketapahtumassa oli ostettu emoyhtiöltä osakomponentti, jota käytettiin lopputuotteen valmistamiseen.

Taulukko 3. Omaisuuden jakautuminen osapuolten välillä.

OMAISUUS	Valmistusyhtiö	Jakelija
asiakaslistat		x
tavaramerkki/-nimi		
ohjelmistot		x
patentit		
tekniset tiedot	x	
design	x	
valmistusprosessin tietotaito	x	
koneet ja laitteet	x	
muut aineettomat omaisuudet		
raaka-aineet	x	



Taulukosta käy ilmi, että valmistajan omaisuutta liiketapahtumassa olivat siirtohinnoitteludokumentaation kohteena olevaan valmistusprosessiin vaikuttavat tekijät, kuten tietotaito, koneet ja laitteet sekä raaka-aineet. Valmistajalla oli oman tuotteensa tietotaito ja jakelijalla lopputuotteen valmistamisen tietotaito. Jakelijan aineetonta omaisuutta olivat asiakkaat ja prosessissa käytettävät ohjelmistot.

### 3.3.2 Vertailuarviointi ja siirtohinnoittelumenetelmän valinta

Vertailuarviointi tavaran ostotapahtumassa tehtiin käyttämällä sisäistä verrokkia, eli vertaamalla yrityksen ja riippumattoman osapuolen välistä samoissa olosuhteissa tehtyä vastaavaa liiketoimea konsernin sisäiseen liiketoimeen. Osakomponentin valmistaja myy samaa tuotetta myös ulkopuolisille asiakkaille samankaltaisissa olosuhteissa, joten sisäisen verrokin käyttäminen oli tilanteessa mahdollista.

Vertailuarvioinnissa käytettiin siirtohinnoittelumenetelmänä konserniohjeissakin mainittua markkinahintavertailumenetelmää, koska vallinneet olosuhteet mahdollistivat sen käytön. Näin ollen testattavaa osapuolta ei tarvinnut käyttää, koska ei valittu niin sanottua yksipuolista menetelmää. Arviointia ei myöskään tarvinnut muodostaa ulkoisten tietokantojen avulla, mikä vaikutti siihen, ettei prosessi muotoutunut työlääksi.

Rahoitustapahtumien osalta toimeksiantaja selvitti toisen konserniyrityksen yhteyshenkilön kanssa vertailuarvioinnin laadintaa. Tämä järjestely todettiin toimivaksi, koska yhteyshenkilön työskentelemällä Corporate Accounting -osastolla on parempi tuntemus konsernin käyttämien rahoitustapahtumien luonteesta. Markkinaehtoisuuden riittävään todentamiseen saatiin tarvittavat tiedot toimeksiantajan käyttämän tilintarkastustoimiston siirtohinnoitteluasiantuntijalta.

Viimeisenä toimenpiteenä luotiin kertomus siirtohinnoittelumenetelmien valinnasta ja soveltamisesta. OECD:n menetelmistä valittiin eri tapahtumiin parhaiten sopivat menetelmät, joiden avulla todennettiin markkinaehtoisuuden toteutuminen tapahtumien hinnoittelussa. Konserniohjeista kävi ilmi yleisiä perusteluja, joiden pohjalta kokonaisuus laadittiin yhtenäiseksi.

## 4 YHTEENVETO

Siirtohinnoittelu on ollut osa näkyvää verokeskustelua. Suuret konserniyritykset ovat joutuneet maksamaan miljoonien lisäveroja, koska veroviranomaiset ovat tulkinneet liiketapahtumia ja dokumentaatiota eri tavoin kuin yritys itse. Tämä korostaa siirtohinnoitteludokumentaation huolellisen laadinnan merkitystä.

Vuonna 2012 Verohallinto keskitti siirtohinnoittelun Siirtohinnoitteluhankkeelle, jonka tarkoituksena on tehostaa siirtohinnoitteluun liittyvien tehtävien hoitamista. Kansainvälistynyt toimintakenttä luo verotuksen näkökulmasta vaativan ympäristön, jossa valtioiden on pyrittävä turvaamaan omat verotulonsa.

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli päivittää sähköiseksi toimeksiantajan siirtohinnoitteludokumentointi vuosilta 2012 ja 2013. Teoriaosaan koottiin tietoa siirtohinnoittelusta ja siihen liittyvistä ajankohtaisista hankkeista. Tämän laajemman tarkastelun avulla pyrittiin luomaan kuva siirtohinnoittelun ja sen dokumentoinnin merkityksestä kansainvälisessä liiketoimintaympäristössä sekä verotusmenettelylain ja Verottajan vaatimukset täyttävästä dokumentoinnista.

Tavoitteet saavutettiin toimeksiantajan näkemyksen mukaan onnistuneesti, vaikka projektin edetessä selvisikin, että siirtohinnoittelu ja sen dokumentointi ovat aihealueina tulkinnanvaraisia ja haastavia erilaisten tarkkojen vaatimusten takia. Täysin hyväksyttävästä dokumentoinnista ei ole suoraan saatavilla mallia, vaan dokumentointi on luotava aina tapauskohtaisesti. Laki verotusmenettelystä asettaa vähimmäisvaatimukset, ja ohjeistukset kertovat esimerkkejä ja antavat sallittuja vaihtoehtoja eri dokumentoinnin osiin. Ajankohtaisen keskustelun aiheena ovat olleet veroviranomaisten ja KHO:n erilaiset näkemykset muun muassa sanktioista ja säädösten tulkinnasta. Siirtohinnoitteludokumentoinnin laadinta on monille yrityksille työläs projekti, ja ohjeistusta tarvitaan jatkossa varmasti yhä enemmän.

Teoriaosan laajempi siirtohinnoittelukuvaus osoittautui hyödylliseksi sekä dokumentoinnin laadintaa varten että yleisesti toimeksiantajayrityksen tarpeita varten. Konsernissa oli juuri valmistumisvaiheessa uudet siirtohinnoitteluohjeet. Myös

BEPS-hankkeesta ja sen mahdollisista vaikutuksista oli aloitettu keskustelu konserniyritysten kesken.

Vertailuarviointi osoittautui haastavaksi, koska aluksi ei löydetty selkeää ohjeistusta erääseen tiettyyn yrityksen erityisluontoiseen rahoitustapahtumaan. Tilintarkastustoimiston asiantuntijalta saatiin lausunto, jonka avulla vertailuarvioinnin laadintaa jatketaan.

Verotusmenettelylain pykälän 14 c mukaan Verohallinto voi pyytää lisäselvityksiä dokumentoinnista, ja ne on esitettävä 90 päivän kuluttua veroviranomaisen kehotuksesta (Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558). Tämän takia todettiin, että dokumentointia täydennetään tarvittaessa kysytyiltä osin.

Projektin tuloksena huomattiin, että siirtohinnoittelun dokumentointi on melko työlästä, ja sen laatimiseen kuluu aikaa. Projektin edetessä todettiin, että dokumentointi on helpompia koota heti tilinpäätöksen jälkeen. Näin ei tarvitse etsiä edellisten vuosien dokumentteja, vaan voidaan suoraan alkaa koota dokumentointia. Kuitenkin vuosien 2012 ja 2013 tiedot olivat hyvin saatavissa, joten tässä tapauksessa ongelmia ei ehtinyt muodostua. Konsernin yhteneväiset ohjeet helpottivat projektia, ja saattaa olla, että tiiviimpi yhteistyö muiden saman konsernin yhtiöiden kanssa voisi lisäksi helpottaa dokumentoinnin laadintaa.

Toimeksiantaja ottaa käyttöönsä opinnäytetyön tuloksena syntyneen dokumentointimallin välittömästi vuoden 2014 tilinpäätöksen valmistuttua. Sähköinen kansiosysteemi todettiin toimeksiantajayrityksessä hyödylliseksi, koska jokaiselle prosessin vaiheelle on oma kansionsa. Tämä selkeyttää dokumentoinnin lukemista ja muokkaamista.

Opinnäytetyössä esiteltyä siirtohinnoitteludokumentoinnin prosessikuvausta ja teoriaosaa voidaan hyödyntää myös muiden yritysten dokumentoinnin laadinnan apuna. Siirtohinnoittelun ohjeistukset ja säädöskenttä ovat tällä hetkellä murroksessa, ja sen takia on otettava huomioon tulevaisuudessa tapahtuvien muutosten merkitys tämän työn tietoihin nähden.

## LÄHTEET

Engblom, A.; Holla, J.; Järvinen, J.; Kellas, S.; Lampinen, A.; Lepistö, M.; Nuotio, V-P.; Paronen, V.; Rautajuuri, A-L.; Sandelin, E.; Torkkel, T. & Äimä, K. 2013. Elinkeinoverotus 2013. Helsinki: Edita.

HE 107/2006. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.

Höglund, H. 2013. Kaikki puhuvat BEPSistä. Tax View. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti 2/2013, 22–23.

Jaakkola, R.; Laaksonen, S.; Nikula, T.; Palmu, M.; Paronen, V.; Sandelin, E. & Vasenius, S. 2012. Siirtohinnoittelu käytännössä. Helsinki: Edita.

Karjalainen, J. & Raunio, M. 2007. Siirtohinnoittelu. Helsinki: WSOYPro.

Kukkonen, M. & Walden, R. 2010. Konsernin verosuunnittelu. Helsinki: WSOYPro.

KHO 2014:119. Elinkeinotulon verotus - Koron vähennyskelpoisuus - Pääomansijoitus - Hybridilaina - Siirtohinnoitteluoikaisu - Rahoitusjärjestelyn rakenteen sivuuttaminen - Verosopimus - OECD:n siirtohinnoitteluohjeet.

KHO 2014:33. Elinkeinotulon verotus - Siirtohinnoittelu - Kansainvälinen peitelty voitonsiirto - Osakekauppa - Käypä hinta - Jälkiverotus – Veronkorotus.

KHO 2013:36. Elinkeinotulon verotus - Kansainvälinen peitelty voitonsiirto - Siirtohinnoitteluoi-  
kaisu - OECD:n siirtohinnoitteluohjeet - Location savings - Markkinaehtoinen veloitus - Markki-  
naehtoinen neuvotteluvoima.

Laaksonen, S.; Kemell, A-M. & Koskinen, S. 2007. Verohallinnon muistio. Siirtohinnoittelun do-  
kumentointi. Viitattu 11.12.2014 [www.vero.fi](http://www.vero.fi) > Syventävät ohjeet > Verohallinnon ohjeet > Siir-  
tohinnoittelun dokumentointi.

Laaksonen, S. 2013. Verohallinnon siirtohinnoitteluhankkeen haasteita. Verotus 2/2013, 203–  
210.

Laaksonen, S. & Anttila T. 2007. Uudet siirtohinnoittelun dokumentointia koskevat säännökset.  
Verotus 1/2007, 31–43.

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.

Lehtonen, A. 2014. Mullistiko KHO:n tuore päätös siirtohinnoittelukentän?. Tax & Legal View.  
KPMG:n vero- ja lakipalveluiden tiedotuslehti 2/2014, 4-5.

Lehtonen, A. & Vasenius S. 2014. Siirtohintaoikaisut julkisen yritysverokeskustelun keskiössä.  
Tax View. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti 1/2014, 26–28.

Mehtonen, P. 2005. Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Helsinki: Edita.

Paronen, V. 2014. Merkittävä veronkorotusta koskeva päätös Korkeimmasta hallinto-oikeu-  
desta. Tax View. KPMG:n veropalveluiden tiedotuslehti 1/2014, 29.

Raunio, M. 2013. BEPS, BEPS, BEPS. Tax Express 19/2013. Viitattu 28.10.2014  
<http://www.pwc.fi/fi/veroneuvonta/tax-express/asiantuntijalta/beps.jhtml>.

RKW Group 2014. Global presence creates local promixity. Viitattu 23.10.2014 [http://www.rkw-  
group.com/company/locations.html](http://www.rkw-group.com/company/locations.html).

RKW Group. 2014b. Company Structure. Viitattu 23.10.2014 <http://www.rkw-group.com/company/rkw-group/company-structure.html>.

RKW Finland Oy. 2014a. Historiaa ja nykypäivää. Viitattu 23.10.2014 [http://www.rosen-lewrkw.com/fi/rkw\\_info/historia.html](http://www.rosen-lewrkw.com/fi/rkw_info/historia.html).

RKW Finland Oy. 2014b. Teollisuuspakkaukset. Viitattu 23.10.2014 [http://www.rosen-lewrkw.com/fi/tuotteet/teollisuuspakkaukset/teollisuuspakkaukset\\_yleista.html](http://www.rosen-lewrkw.com/fi/tuotteet/teollisuuspakkaukset/teollisuuspakkaukset_yleista.html).

RKW Finland Oy. 2014c. Kuluttajapakkaukset. Viitattu 23.10.2014 [http://www.rosen-lewrkw.com/fi/tuotteet/kuluttajapakkaukset/kuluttajapakkaukset\\_yleista.html](http://www.rosen-lewrkw.com/fi/tuotteet/kuluttajapakkaukset/kuluttajapakkaukset_yleista.html).

RKW Finland Oy. 2014d. Rakennustuotteet. Viitattu 23.10.2014 [http://www.rosen-lewrkw.com/fi/tuotteet/rakennustuotteet/rakennustuotteet\\_yleista.html](http://www.rosen-lewrkw.com/fi/tuotteet/rakennustuotteet/rakennustuotteet_yleista.html).

Valtiosopimukset 61/1999. Yleissopimus kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä. 90/436/ETY. Viitattu 3.2.2015 [https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1999/19990061/19990061\\_3](https://www.finlex.fi/fi/sopimukset/sopsteksti/1999/19990061/19990061_3).

Verohallinto. 2014a. Kansainväliset veroilmiöt Verohallinnon valvonnan kohteena. Verohallinnon tiedote. Viitattu 28.10.2014 [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Tiedotteet/Kansainvaliset\\_veroilmiot\\_Verohallinnon\\_\(32167\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Kansainvaliset_veroilmiot_Verohallinnon_(32167)).

Verohallinto. 2014b. Konserniverokeskuksessa hoidetaan Suomen suurimpien yritysten veroasiat. Viitattu 2.2.2015 [http://www.vero.fi/fi-FI/Konserniverokeskuksen\\_asiakkuus](http://www.vero.fi/fi-FI/Konserniverokeskuksen_asiakkuus).

Verohallinto. 2013a. Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke tuottaa tulosta. Verohallinnon tiedote 5.2.2013. Viitattu 28.11.2014 [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa\\_Verohallinnosta/Tiedotteet/Verohallinnon\\_siirtohinnoitteluhanke\\_tuo\(26234\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tiedotteet/Verohallinnon_siirtohinnoitteluhanke_tuo(26234)).

Verohallinto. 2013b. 78 Selvitys siirtohinnoittelusta, täyttöohje. Viitattu 5.2.2015 [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Lomakkeet/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaiden\\_lomakkeet/Veroilmoitus/Veroilmoitusten\\_6B\\_4\\_6\\_ja\\_6C\\_liitelomakkeet/78\\_\\_Selvitys\\_siirtohinnoittelusta\\_taytto\(26566\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaiden_lomakkeet/Veroilmoitus/Veroilmoitusten_6B_4_6_ja_6C_liitelomakkeet/78__Selvitys_siirtohinnoittelusta_taytto(26566)).

Viitala, R. & Jylhä, E. 2007. Liiketoimintaosaaminen. Menestyvän yritystoiminnan perusta. Helsinki: Edita.

Virtanen, K. 2014. OECD julkaisi ensimmäiset suositukset verotusta koskevasta BEPS-hankkeesta. Viitattu 28.10.2014 <http://kauppakamari.fi/2014/10/23/oecd-julkaisi-ensimmaiset-suositukset-verotusta-koskevasta-beps-hankkeesta/>.